

BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ÖNEMİ

Dr. Öğretim Üyesi Zekeriya Emre Erkal¹

Özet

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin finansal tablolarının uluslararası işletmecilik ve yönetim bakımından karşılaştırılabilir ve uyumlu olması gerekliliği muhasebe süreçlerinin standartlaşmasını zorunlu kılmaktadır. Özellikle dünyada çapında değerlendirmelerde önemli olan bu durum ortak belli standartları gerektirmiştir. Bu sebeple birçok ülkede benimsenmiş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kullanılarak, finansal raporlama birliği sağlanmıştır. 29 Temmuz 2017, 30138 Sayılı Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları yayınlanmış olup, bu tebliğin 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girmesi önemli bir adım olmuştur. Özellikle çalışma kapsamında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarının önemini ele alınması bu yöndeki uygulamanın gerekliliğini vurgulamak bakımından önem arz etmektedir. Bu yöndeki kavramsal açıklamaların ağırlıklı olduğu bu çalışmada, büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standartlarının önemi vurgulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Büyük Boy İşletmeler, Küçük Boy İşletmeler, Finansal Raporlama, Finansal Raporlama Standartları.*

THE IMPORTANCE OF THE FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MID-SIZE ENTERPRISES

Abstract

With globalization, the financial statements of businesses should be comparable and compatible in terms of international business and management. Because these studies necessitate the standardization of accounting processes. It is especially important in worldwide assessments. For this reason, certain common standards were required. For this reason, International Financial Reporting Standards (IFRS) have been adopted in many countries. By using these standards, financial reporting unity has been achieved. In particular, with numbered 30138 notification of 29 July 2017, Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises was published. This notification entered into force on 1 January 2018. Especially within the scope of the study, the importance of the Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises will be discussed. In this study, conceptual explanations are predominant. In this context, the importance of the financial reporting standards for large and medium-sized enterprises is emphasized in the study.

Key Words: *Large Businesses, Small Businesses, Financial Reporting, Financial Reporting Standards.*

¹ İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Anabilim Dalı, zermal@istanbul.edu.tr

Giriş

Küreselleşmenin etkilerinin bir sonucu olarak ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin hızlanması ve çapının her geçen gün artması uluslararası çapta faaliyet gösteren işletmelerin de artmasına sebep olmuştur. Bu işletmeler faaliyetleri genişledikçe yeni stratejiler geliştirerek yeni uygulamalar ile çalışmalarını sürdürmüşlerdir. Özellikle dünya ticaretinin farklı boyutlar kazanmasında çok büyük etkileri olan uygulamalar önem kazanmıştır. Bu süreçte ticari yaşamda birçok faydalar ve bununla birlikte birçok olumsuz olaylar hatta tehditler çoğu kez karşı karşıya kalınan bir durum olarak uluslararası çapta faaliyet gösteren işletmelerin karşılaştığı bir durum olmuştur. Bu olaylar çalışma yaşamında farklı boyutlarda ortaya çıkmıştır. Bu sebeple bazı önleyici düzenlemeler, yeni uygulamalar ve standartlar gerekli olmuştur.

Şirketlerin yönetiminin başarısını değerlendirmede finansal analiz temel teşkil etmektedir. Özellikle faaliyet süresi içinde ve son birkaç yıl öncesine giden süreç içinde yer alan mali veriler işletmenin başarısını ortaya koymak bakımından önem arz etmektedir. Bu değerlendirme sonucunda işletmenin başarılı ve sürdürülebilir olmasının finansal tabloların doğru olması ve doğru sonuçlar vermesi ile ilişkili olduğu bilinen bir gerçektir.

Bu faaliyetler süresince karlılık oranları ancak bir finansal değerlendirme ile mümkün olmaktadır. Bu süreçte muhasebe işlemlerini değerlendirmek işletmenin kimliğinin ortaya konmasını sağlamaktadır.

İşletmenin kaynaklarının oluşumunu ve onların kullanılma biçimini, işletmenin işlemleri sonucunda mevcut kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklamaya yarayan muhasebe; bunları gerekli birim ve kurumlara ileten bir bilgi sistemi olarak son derece önemlidir (Sevilengül, 2007; 9). Muhasebe ile ilgili bilgiler kayıtlı finansal tablolardan sağlanmaktadır. Bu finansal tablolar işletmenin bilgi kaynağı olması bakımından önemlidir. İşletme faaliyetlerini incelenebilmesi ve sonuçlarının ortaya koyulması finansal tabloların irdelenmesiyle mümkün olmaktadır. İşletmenin başarısı, performansı, ekonomik bakımdan bir karar alınması ve nakit akışı bu tablolar sayesinde net olarak ortaya konulmaktadır. Bu sebeple finansal sonuçları ortaya koyan finansal raporlama işletmenin başarısının ortaya konulması bakımından önemlidir.

Özellikle işletme büyüklüğü işletmenin faaliyet alanlarının çok geniş olmasını gerektirmektedir. Bu süreçte işletmenin finansal durumunu ortaya koyan muhasebe işlemlerinin finansal tablolar üzerinden finansal raporlamasının yapılması da kapsamlı ve karmaşıklık yaratabilmektedir. Büyük çaplı iş faaliyetlerinin gereği olarak muhasebe işlemlerinde çok ve karmaşık durumlar hata ve riske sebep olabilmektedir. Bu sebeple finansal tablolarda bilinçli olabildiği gibi bu geniş faaliyetler sonucu yapısal bazı hatalar ve yanlışlar söz konusu olabilmektedir. Bu süreç iş yaşamını ve işletme hakkındaki değerlendirmeleri son derece olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu yönde değerlendirme yapmak üzere kullanıcılara önemli bilgiler sunan bu finansal raporlamada bazı standartların oluşumu zorunluluk arz etmiştir.

1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Küreselleşmeyle başlayan iş yaşamının hızlı gelişimi birçok finansal skandallarında oluşumunda etkili olmuştur. Bu sebeple araştırmacılar ve akademisyenler tarafından finansal tabloların güvenilirliği ve bu yöndeki standartlar önemli araştırma ve çalışma konusunu oluşturmuştur.

Özellikle finansal tablolar ülkeler arasında birçok noktada benzerliklere sahip olsa dahi sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler dolayısıyla farklılıklar da göstermektedir. Bu görülen farklılıklar finansal tabloların; öz kaynaklar, varlıklar, borçlar, gelir ve giderler açısından farklılık arz eden yorumları içermesine ve muhasebeleşmede ise kayıtlarda farklı kıstasların kullanımına yol açmıştır (Aktaş ve Kargın, 2011: 1-9). Bu farklılıklar, anlaşılma ve değerlendirme aşamalarında sorun yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu söz konusu farklılıkları tespit ettiği kurallar doğrultusunda azaltmayı hedeflemektedir. Özellikle finansal raporlama karar alıcılar bakımından önemli olması sebebiyle, şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik açısından uluslararası standartlarda uyum içermelidir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulduğu 1973 yılından ve bu komitenin 1975'te yayınladığı ilk muhasebe standardından bu yana, profesyonel muhasebeciler arasındaki uluslararası işbirliği, muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması doğrultusunda çalışmalar sürmüştür (Aysan, 2007; 52). Farklı muhasebe uygulamalarını mümkün olduğu oranda ortadan kaldırmak hedefiyle 1973 yılında çalışmalarına başlayan ve 2001 yılında yeniden yapılanarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) adını alan komite, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yayımlayarak ve belirli süreçler içerisinde mevcut standartları güncelleştirmiştir (Özyürek, 2012; 24). Son olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kullanımında ve finansal raporlamada birlik sağlanmış olup, 29 Temmuz 2017, 30138 Sayılı Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı yayınlamıştır. Bu tebliğin 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girmesi önemli gelişme olarak değerlendirilmektedir.

2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

Hızla gelişme gösteren dünya ekonomileri ile ilerleyen teknoloji ve sınırların aşılması olgusu çerçevesinde küresel piyasada işlem yapma ve yatırım fırsatlarını değerlendirmeye sebep olmuştur. Bu sebeple piyasa oyuncuları her durumda işlem yapmak arzusundadırlar. Her ülkenin kendine özgü muhasebe sistemi olması finansal işleyiş farklılıkları ve ticari hareketler ile hukukun farklılıkları yatırımcıların piyasa fırsatlarını değerlendirmesinin güçlüğünü hissettirmektedir (Başpınar, 2005: 42). Gelişmiş ülkeler arasında çok uluslu şirket faaliyetlerinin, ekonomik işbirliklerinin ve siyasi birleşmelerin artması, gelişmekte olan ülkelerin bu küresel pazarın bir parçası olma çabalarını artırmakta ve bu da şeffaf finansal bilgi gerektirmektedir (Alp, Üstündağ, 2009: 681).

Muhasebeyle ilgili uygulamalar güven ve risk unsuruna karşı sürekli düzenlemeyi gerekli kılmaktadır. Türkiye'de bu yöndeki düzenlemeler Türk Vergi Mevzuatı referans alınarak yapılmış olup, dünya çapında da ilgili ülkelerin vergi mevzuatları dikkate alınmalıdır. Bu düzenlemelerde ortak bir muhasebe dilinin olması temel zorunluluktur. Finansal piyasaların entegrasyonu göz önünde tutularak bir düzenleme yapılmalıdır. Burada temel unsur piyasanın açık, güvenilir, doğru, tam zamanında bilgiye ulaşmak olduğu ve düzenlemelerin de bu doğrultuda yapılması gereklilik arz eder.

Özellikle raporlama sisteminde bu standartları kullanan ülkelerde yatırımcılar veya mali tablo kullanıcıları kolay analiz yapabilir ve şirket hakkında net, şeffaf ve anlaşılır bilgiye ulaşabilirler. Bu sebeple standartlar ve kriterler son derece önemlidir.

Bu standartta amaç, işletmelerin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk kez veya ara dönemde düzenlediği finansal raporlarının; (KGK, 2017):

- Şeffaf ve tüm dönemler için karşılaştırılabilir,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları penceresinde incelendiğinde uygunluk taşıyan altyapı ve esaslarını sağlayan,
- Kullanıcılara sağladığı faydayı uygun sınırlarda bir maliyetle oluşturacak kaliteli bilgilere sahip olmasını sağlamaktır.

Ancak işletme büyüklüğü bu standartların uygulamasının zorunlu olması ve bu açıdan değerlendirilmesi bakımından önemli olmaktadır.

3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları ve Önemi

Kamu gözetim kurumunun Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağını tamamlamasına müteakip 30138 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete" de 29.07.2017 tarihinde "BOBİ FRS Hakkında Sıra No:56 Tebliği" başlığıyla yayınlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren hayata geçmek üzere yürürlüğe girmiştir (KGK BOBİ FRS Basın Duyurusu, 2017: 3). BOBİ FRS'nin amacı, büyük ve orta ölçekli işletmelerin TMS/TFRS'de karşılaştıkları karmaşıklıklar ve zorluklar sebebiyle, büyük ve orta boy işletmelerin ihtiyaçlarının karşılanması ve tam set mali tablo yapısının bozulmadan bu işletmelere daha basit bir standart sunmak (Ataman ve Gökçen, 2017; 45) şeklinde belirtilmektedir. Bu konuda yapılan bir çalışmadan alınan bir örnek konunun anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

Tablo 1 BOBİ FRS ile TMS/TFRS standartları karşılaştırması

BOBİ FRS Bölümler	TMS/TFRS
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	TMS 18 Hasılat TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	TFRS7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar TFRS 9 Finansal Araçlar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Kaynak: Gençoğlu, Ümit Gücenme, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 76, Ekim/2017, ss:1-23.

Öztürk (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Türkiye’de finansal raporlamanın gelişimine yer verilmiştir. Bu kapsamda BOBİ FRS’yi açıklamış, finansal varlıkların sınıflandırılması, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini TFRS ve BOBİ FRS açısından karşılaştırmış ve uygulamalı sorular üzerinden açıklayarak ve aradaki farkların anlatımı da yer almıştır. Aynı zamanda, BOBİ FRS’de kapsamlı gelir tablosu yerine kar veya zarar tablosu düzenlenmesinin gerektiğini, tek düzen hesap planındaki hesapların BOBİ FRS’yi karşılamada yetersiz olduğu belirtilmiştir. Gençoğlu (2017)’nin çalışmasında, TFRS ile BOBİ FRS’de temel konular karşılaştırılmış olup, bunu sonucunda ise tam set standart seti ile BOBİ FRS’nin büyük ölçüde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmada yazar, BOBİ FRS kapsamına alınmayan ve yapılan sadeleştirmelerle finansal durum tablolarındaki değişikliklere ve aradaki farklara yer vermiştir. Özellikle çalışmada yazar BOBİ FRS’nin daha sade daha anlaşılır bir standart getirdiğini, daha kolay uygulanabileceğini, vergi muhasebesi yerine bilgi muhasebesi anlayışının gelişeceğini, muhasebe eğitimi ve uygulamaların kolaylaşacağını ifade etmiştir (Serçemeli, Paça, 2019; 20). Bu yöndeki gelişmeler ve uygulamaların incelenen çalışmalar ışığında, Türkiye ekonomisi bakımından olumlu bir gelişme olduğunu ifade etmek mümkündür.

Konu kapsamı içinde yer alan çalışmaların, muhasebe eğitimi çerçevesinde uygulamada kolaylıklar ve anlaşılır olmak bakımından önemi büyüktür. Özellikle uygulamada yaşanan kolaylıklar ve uluslararası ticaretin belli bir düzen içinde işlemesi bakımından önemli olduğu görülmektedir.

Sonuç

İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken Uluslararası Muhasebe Standartlarına uymalıdır. Ekonomik yaşamın her aşamasında uluslararası işletmecilikte hata ve risklerin azaltılmasında özellikle uluslararası standartlara tam uyum konusuna önem verilmelidir. Bu durum için birçok

yasal ve idari araştırma referans olmaktadır. Özellikle finansal raporlama ve denetim ile ilgili mesleki standartların iyileştirilmesine çalışmalar iş yaşamının başarıyla sürdürülmesi ve risk ve hataların bertaraf edilebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu yöndeki son yasal düzenleme kapsamında BOBİ FRS'nin uygulanmasının ise, Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama açısından önemli bir gelişme olduğu bu yöndeki çalışmalar sonucunda tespit edilmektedir.

Kaynakça

Aktaş, Rabia, Kargın, Mahmut: “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2011, ss.1-24.

Alp, A., Üstundağ, S. (2009). Financial reporting transformation: The experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(5), 680–699. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.12.005>.

Ataman, B., Gökçen, G., (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları, Beta Basım, İstanbul.

Aysan, M., (2007), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, *MUFAD*, Sayı : 34 ,Nisan 2007.

Başpınar, A., (2005), “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış,” *Maliye Dergisi*, S. 148,2005, ss. 42- 57.

Gençoğlu, Ümit Gücenme, (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 76, Ekim/2017, ss:1-23.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu : “BOBİ FRS Basın Duyurusu,” 2017,<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017>.

Öztürk, E. (2017). Finansal varlıkların ölçme ve muhasebeleştirme esaslarının büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve Türkiye finansal raporlama standartları açısından karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 594-617.

Özyürek, H., (2012), Uluslararası Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt :4 , Sayı :2, 2012.

Seçemeli, M., Paça, M. (2019). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ile ilgili akademisyenlerin farkındalıkları hakkında araştırma. *OPUS–Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 12 (18. UİK Özel Sayısı), xxx-xxx. DOI: 10.26466/opus.-583677.

Sevilengül, O., (2007), *Genel Muhasebe*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.